

## VD\_OMNI FI.1992.0014 vom 4. November 1992

VD Tribunal cantonal, 1992-11-04, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.1992.0014](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1992.0014)

FR: VD\_OMNI FI.1992.0014 du 4 novembre 1992

IT: VD\_OMNI FI.1992.0014 del 4 novembre 1992

### Regeste

c/ ACI | Soc. en restructuration qui, pour cause d'organisation, ne peut acquérir directement un imm. au profit d'une filiale à constituer; 2 transferts d'imm (tiers à holding, holding à filiale) = 2x perception du dr de mutation

### Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 04.11.1992 FI.1992.0014

c/ ACI | Soc. en restructuration qui, pour cause d'organisation, ne peut acquérir directement un imm. au profit d'une filiale à constituer; 2 transferts d'imm (tiers à holding, holding à filiale) = 2x perception du dr de mutation

canton de vaud TRIBUNAL ADMINISTRATIF - A R R E T - du 4 novembre 1992

\_\_\_\_\_ sur le recours interjeté par A.\_\_\_\_\_ SA, représenté par son conseil, la Fiduciaire Marcel Currat, à Vevey, contre la décision sur réclamation du 12 décembre 1991 de l'Administration cantonale des impôts (ci-après : l'ACI).

\*\*\*\*\* Statuant à huis clos, le Tribunal administratif, composé de MM. J.-C. de Haller, président J. Koelliker, assesseur J.-P. Kaeslin, assesseur Greffier : J.-C. Perroud, sbt constate en fait : \_\_\_\_\_ A. La recourante, la Société A.\_\_\_\_\_ Services SA, est issue d'une restructuration de société effectuée le 20 mars 1990, à X.\_\_\_\_\_. Selon procès-verbal dressé par le notaire B.\_\_\_\_\_, à X.\_\_\_\_\_, le 20 mars 1990, A.\_\_\_\_\_ SA a modifié sa raison sociale en A.\_\_\_\_\_ Holding SA, changeant également le but de la société et augmentant le capital-actions de Fr. 400'000.-- à Fr. 2,5 millions. Le même jour, deux nouvelles sociétés ont été constituées à titre de participations de A.\_\_\_\_\_ Holding SA, soit A.\_\_\_\_\_ Services SA, dont le but social est d'assurer l'infrastructure administrative du groupe A.\_\_\_\_\_, et A.\_\_\_\_\_ Travaux SA, société d'exploitation ayant pour but tous travaux dans le domaine du génie civil et de la construction. Dans le cadre de cette restructuration, A.\_\_\_\_\_ Services SA et A.\_\_\_\_\_ Travaux SA ont repris, au 1er janvier 1990, divers actifs et passifs de A.\_\_\_\_\_ Holding SA. B. \_\_\_\_\_ Par acte du 16 décembre 1988, A.\_\_\_\_\_ SA a acquis de la Société C.\_\_\_\_\_ SA un immeuble sis à Y.\_\_\_\_\_ et immatriculé au registre foncier sous no 144, pour le prix de Fr. 7,6 millions. A cette occasion, un droit d'emption a été concédé à A.\_\_\_\_\_ SA, en garantie de ses droits. L'exécution de l'acte de vente, soit la réquisition de transfert, devait intervenir à la requête de la partie la plus diligente, le vendeur ne pouvant l'exiger que pour le 10 janvier 1990 au plus tôt, et l'acquéreur pour le 31 mars 1990 au plus tôt. C. \_\_\_\_\_ En février 1990, la Société C.\_\_\_\_\_ SA a requis le transfert de l'immeuble en exécution de l'acte de vente précité. A.\_\_\_\_\_ SA et D.\_\_\_\_\_ Régie immobilière SA ont dès lors été inscrits le 6 février 1990 au registre foncier comme propriétaires en main commune de cet immeuble. D. \_\_\_\_\_ A l'occasion de l'assemblée générale extraordinaire des actionnaires de

A. \_\_\_\_\_ SA, du 20 mars 1990, procédant à la restructuration mentionnée ci-dessus, il a été décidé que divers actifs et passifs de la nouvelle A. \_\_\_\_\_ Holding SA seraient transférés, valeur 1er janvier 1990, aux deux filiales nouvellement créées. En exécution de cette décision, A. \_\_\_\_\_ Holding SA a transféré sa part de l'immeuble no 1\*\*\*\*\* à A. \_\_\_\_\_ Services SA pour trois millions huit cent mille francs, après avoir interpellé l'ACI sur la question des droits de mutation et avoir obtenu, le 10 décembre 1990, une réponse précisant que ce droit serait calculé sur la valeur comptable de l'immeuble présumée être le prix d'acquisition augmenté des frais d'acquisition. Cette mutation a été enregistrée au registre foncier le 7 décembre 1990. Le 22 janvier 1991, l'immeuble a été constitué en PPE. E.

Par bordereau du 14 février 1991, le droit de mutation pour cette cession a été fixé à Fr. 125'400.--. Sur réclamation formulée le 7 mars 1991 par A. \_\_\_\_\_ Services SA, l'ACI a rendu le 12 décembre 1991 une décision rejetant cette réclamation et confirmant la taxation litigieuse. C'est contre cette décision qu'est dirigé le présent recours, déposé le 10 janvier 1992. L'ACI s'est déterminée le 10 avril 1992 en concluant au rejet du recours. Les arguments des parties seront repris ci-après pour autant que de besoin. F.

Le Tribunal administratif a délibéré à son audience du 5 octobre 1992, en l'absence des parties qui n'ont pas demandé à être entendues. et considère en droit : \_\_\_\_\_ 1. Invoquant l'effet rétroactif voulu par les actionnaires qui ont décidé de la restructuration en mars 1990, la recourante demande en substance que l'on fasse abstraction de l'acquisition qui a eu lieu le 2 février 1990 en propriété commune par A. \_\_\_\_\_ SA et D. \_\_\_\_\_ Régie immobilière SA pour considérer que A. \_\_\_\_\_ Services SA n'a pas acquis, en décembre 1990, cette part de propriété commune, mais uniquement les droits résultant de l'acte de vente-emption du 16 décembre 1988. Il en résulterait non pas la perception d'un plein droit de mutation sur la valeur de la part de propriété acquise par A. \_\_\_\_\_ SA, soit Fr. 3'800.--, mais un demi droit en application de l'art. 8 al. 2 LMSD. Dans ses déterminations du 10 avril 1992, qui reprennent l'argumentation développée dans la décision entreprise, l'ACI relève d'une part que la restructuration était envisagée depuis 1988, soit à une époque où les intéressés pouvaient savoir que le vendeur de l'immeuble pouvait exiger la vente à partir du 10 janvier 1990 et qu'ils auraient ainsi dû prendre les précautions nécessaires. D'autre part, l'autorité intimée conteste que l'on puisse invoquer un effet rétroactif qui ne se manifeste que dans les comptes, mais qui ne saurait exercer d'influence sur les mutations telles qu'elles ressortent du registre foncier. 2.

Le droit de mutation sur les transferts immobiliers, tel qu'il est aménagé par les art. 2 ss LMSD, a pour objet le transfert d'un immeuble ou de droits sur un immeuble. Le fait générateur de l'impôt est le transfert juridique d'un bien immobilier (voir par exemple Rivier, Introduction à la fiscalité de l'entreprise, p. 116). Conformément à la jurisprudence, il s'agit d'un impôt formel qui vise la transaction en tant que telle, à savoir la cession d'un droit d'acquisition, sans égard aux conséquences financières qui en résultent pour le cédant : c'est le transfert économique du pouvoir de disposition d'un immeuble - transfert immobilier - qui est imposé (arrêt du 7 février 1991, CCRI 90/01). Dans le même arrêt, la Commission de recours a rappelé, avec référence à l'exposé des motifs de la loi (BGC Printemps 1963, p. 1121) quelles étaient les transactions effectivement visées : Le but de la loi est de frapper le transfert économique comme tel, c'est-à-dire le fait pour une personne de se faire conférer, pendant une certaine durée, la possibilité d'acquérir à un prix donné un immeuble par le moyen d'une option, d'une promesse de vente, d'un pacte d'emption, etc., le droit sur un immeuble étant ensuite cédé à un tiers qui, soit en devient à son tour propriétaire économique, soit acquiert juridiquement

la propriété de l'immeuble. La notion de transfert économique comporte donc deux éléments : la mobilisation de la valeur économique de l'immeuble et le transfert ou la cession de cette valeur à un tiers, sans qu'il soit tenu compte du résultat financier de l'opération pour le cédant. 3. Ainsi que cela a été précisé ci-dessus, le droit de mutation de l'art. 2 LMSD est perçu à l'occasion d'un transfert immobilier. En l'espèce, est en cause l'acte du 7 décembre 1990, intitulé "Cession de parts indivis d'immeubles". Par quoi il faut entendre une mutation à titre universel modifiant la position de la société A. \_\_\_\_\_ Holding SA en sa qualité de membre d'une communauté de propriétaires. En effet, la seule mutation possible dans le cadre d'une propriété commune est le transfert de l'ensemble des droits et obligations d'un des communistes à un autre ou à un tiers (sur tous ces points, voir Piottet, Nature et mutation des propriétés collectives, Stämpfli 1991, p. 105). L'objet du transfert est l'ensemble des droits de propriétaire de A. \_\_\_\_\_ Holding SA, le fait qu'on se trouve en présence de droit s'étendant à la chose entière (art. 652 CC) n'empêchant pas qu'il s'agit toujours de droit idéalement susceptible d'individualisation constituant une part arithmétique précise de tous les droits sur la chose commune (voir par analogie avec la communauté des cohéritiers, ATF 102 Ib 321 = JT 1978 I 343, plus spécialement 349, consid. 5). Dans la mesure où cet acte est passé entre 2 personnes juridiquement différentes (la holding, d'une part, et sa filiale, de l'autre), on n'a pas affaire à un simple réaménagement du rapport juridique fondant la propriété en main commune (pour un cas de ce genre, voir ATF 94 II 96 = JT 1969 I 533), mais bien à un véritable transfert du droit de propriété sur un immeuble et c'est à juste titre que l'Administration cantonale des impôts s'est fondée exclusivement sur la réalité juridique pour percevoir un droit de mutation. L'argument de la recourante, qui invoque les retards qui seraient intervenus dans l'inscription des différentes opérations relatives à la restructuration du groupe A. \_\_\_\_\_ et en conclut que l'on devrait s'en tenir à la volonté de réaliser un transfert économique au 1er janvier 1990 des droits issus de la vente-emption de 1988 directement de A. \_\_\_\_\_ SA à A. \_\_\_\_\_ Services SA ne saurait être retenu. Conformément à la jurisprudence, la réalité économique d'une opération imposable ne doit être admise qu'à titre exceptionnel, pour combler une lacune de la loi, en présence d'une situation juridique à caractère insolite ou anormal; normalement, il convient de s'en tenir à la forme juridique choisie par le contribuable lorsque celle-ci est claire et qu'elle ne donne lieu à aucune discussion sur le plan fiscal (RDAF 1992, p. 70). En l'espèce, le résultat voulu par les auteurs de la réorganisation du groupe A. \_\_\_\_\_ n'a pu être atteint qu'au moyen de deux transferts successifs. Peu importe que cela soit le résultat de difficultés administratives ou de la pression exercée par le vendeur décidé à requérir l'exécution de la vente-emption de 1988 à la première échéance prévue par cette convention. Depuis qu'ils avaient signé cette convention, les actionnaires et administrateurs de A. \_\_\_\_\_ SA savaient qu'ils pouvaient être sommés de s'exécuter dès le 10 janvier 1990, et il leur incombait de tenir compte de cette contrainte qu'ils connaissaient et qu'ils avaient accepté. Il n'est pas davantage déterminant que la part d'immeuble en cause ait figuré au bilan de A. \_\_\_\_\_ SA le 31 décembre 1990 et à celui de A. \_\_\_\_\_ Services SA, le 1er janvier 1991; en effet les écritures comptables ne changent rien à la réalité juridique, qui résulte notamment du Registre foncier, lequel a enregistré toutes les opérations successives réalisées par les parties et fait foi des faits qu'il contient (art. 9 CC). C'est dès lors à bon droit que l'autorité intimée a tenu compte de cette réalité. 4. Le recours doit dans ces conditions être rejeté, un émolument devant être mis à la charge de la recourante déboutée. Par ces motifs, le Tribunal administratif a r r ê t e : I. Le recours est rejeté. II.

Un émolument de Fr. 4'000.-- (quatre mille francs) est mis à la charge de la recourante, montant compensé par l'avance de frais effectuée dont le solde, par Fr. 1'000.-- doit lui être restitué. Lausanne, le 4 novembre 1992 Au nom du Tribunal administratif : Le président  
: Le greffier : Le présent arrêt  
est notifié : - à la recourante A. \_\_\_\_\_ Services SA, par l'intermédiaire de son conseil, la Fiduciaire Marcel Currat, à Vevey, sous pli recommandé; - à l'ACI, rue de la Paix 6, 1014 Lausanne, en 3 exemplaires dont un à l'intention de la Commission d'impôt de district à Vevey.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.